

University of Groningen

Overwegingen van accountants bij beslissingen in conflictsituaties. Economische en ethische aspecten.

Emanuel, Jim Arnold

IMPORTANT NOTE: You are advised to consult the publisher's version (publisher's PDF) if you wish to cite from it. Please check the document version below.

Document Version

Publisher's PDF, also known as Version of record

Publication date:

1995

[Link to publication in University of Groningen/UMCG research database](#)

Citation for published version (APA):

Emanuel, J. A. (1995). *Overwegingen van accountants bij beslissingen in conflictsituaties. Economische en ethische aspecten*. Thesis.

Copyright

Other than for strictly personal use, it is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

The publication may also be distributed here under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license. More information can be found on the University of Groningen website: <https://www.rug.nl/library/open-access/self-archiving-pure/taverne-amendment>.

Take-down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Downloaded from the University of Groningen/UMCG research database (Pure): <http://www.rug.nl/research/portal>. For technical reasons the number of authors shown on this cover page is limited to 10 maximum.

8 SAMENVATTING EN DISCUSSIE

8.1 Samenvatting en conclusies

Probleemstelling en uitwerking

In dit onderzoek stond de vraag centraal welke factoren van invloed zijn op de onafhankelijkheid van accountants in conflictsituaties en op welke wijze deze factoren gemeten kunnen worden. Bij het beantwoorden van deze vraag is als startpunt genomen de traditioneel economische benadering die ten grondslag ligt aan het denken over de functie van de accountant.

Op basis van deze economische benadering (de agency-theorie) kan een verklaring worden afgeleid voor de vraag naar accountantscontrole. Deze vraag is gebaseerd op de behoefte aan controle van de financiële verantwoording die wordt afgelegd door economische agenten die het beheer hebben over de middelen van een huishouding. Degenen aan wie verantwoording wordt afgelegd, of die gebruik maken van deze verantwoordingen, zijn bereid voor de controle te betalen omdat zij verwachten dat hierdoor extra waarborgen geboden worden dat de verantwoording getrouw is. De accountant is bereid zijn controle-diensten aan te bieden als dit voor hem een winstgevende activiteit is. Het model dat ontstaat bij de toepassing van dit principe van vraag en aanbod is naar zijn aard descriptief. Het is een economisch model zonder normatieve lading. Verschillende studies hebben aangetoond dat een bepaald gedrag van de accountant noodzakelijk is, wil er een contract tussen accountant en opdrachtgever tot stand komen op grond van een dergelijk model. De belangrijkste norm die in dit verband geformuleerd is, is de eis van onafhankelijkheid.

Onafhankelijkheid is in het kader van dit onderzoek gedefinieerd als het zich, bij het nemen van een beslissing tijdens het controleproces, baseren op de eigen professionele (vaktechnische) oordeelsvorming en professionele verantwoordelijkheid, daarbij rekening houdend met de belangen van alle betrokkenen, zonder de eigen belangen, die van de gecontroleerde of van een ander voorop te stellen.

Indien de accountant zijn eigen belangen of die van de gecontroleerde voorop stelt zou dit kunnen leiden tot het bewust onterecht goedkeuren van foutieve verantwoordingen. Deze handelwijze (accountantsfraude) is op grond van een normatieve benadering van de functie van de accountant niet adequaat, omdat de accountant in die situatie niet voldoet aan de verwachtingen die bij de gebruikers van zijn oordeel bestaan.

De (economische) mechanismen die er voor zouden kunnen zorgen dat accountantsfraude niet optreedt zijn dreigend opdrachtverlies, claims, tuchtrechterlijke vervolging en reputatieverlies. Aan de werking van deze middelen in de praktijk kleven echter enkele bezwaren die te maken hebben met de beperkte rationaliteit van de accountant als beslisser en met de onzekerheden omtrent bijvoorbeeld de gebruikersgroep en het ontdekken van accountantsfraude. Om te bereiken dat accountants voldoen aan de eis van onafhankelijkheid, die op grond van de economische theorie af te leiden is, is daarom naast de noodzakelijke regelgeving, een zekere ethische attitude vereist om de economische rationaliteit van de functie te waarborgen.

Het conflictmodel

De professionele integriteit van de accountant gaat een belangrijkere rol spelen naarmate hij door de gecontroleerde onder druk gezet wordt om toe te geven aan diens wensen en hierbij tevens de belangen van gebruikers (met name de opdrachtgevers) in het geding zijn. Dit speelt vooral tijdens de evaluatiefase van de controle in de discussie met de gecontroleerde omtrent de getrouwheid van de verantwoording. Uit de literatuur blijkt dat de druk die in dergelijke conflictsituaties door de gecontroleerde wordt uitgeoefend bepaald wordt door de machtsverhouding tussen accountant en gecontroleerde. De machtsverhouding is afhankelijk van:

- de beloningen en sancties die de accountant en de gecontroleerde aan elkaar kunnen opleggen;
- de mate waarin deze partijen afhankelijk zijn van elkaar bij het bereiken van de eigen doelstellingen (het wederzijdse "nut" van het participeren in de controlerelatie).

Indicaties voor situaties waarin de accountant een groot belang heeft bij het toegeven aan de wensen van de gecontroleerde en deze laatste dus relatief veel macht heeft, komen uit onderzoek naar de perceptie van gebruikers van accountantsoordelen. Het betreft situaties waarbij:

- de dienstverlening bestaat uit veel advisering door de accountant;
- er veel concurrentie is voor de accountant;
- de omvang van het accountantskantoor klein is;
- de financiële gezondheid van de cliënt groot is.

De mate waarin de accountant in dergelijke situaties de druk van de cliënt kan weerstaan is bepalend voor zijn onafhankelijkheid. Bij het onderzoek naar de factoren die van invloed zijn op de mate waarin de accountant de druk van de cliënt kan weerstaan is aansluiting gezocht bij geïntegreerde modellen voor ethische besluitvorming van managers/beslissers. Kern van deze benaderingen is dat de professionele integriteit van de accountant onder druk van de situatie en de omgeving afhangt van bepaalde persoonlijkheidskenmerken.

Relevante persoonlijkheidskenmerken

De twee kenmerken die in dit onderzoek zijn belicht zijn:

- het morele oordeelsvormingsniveau: de mate waarin de accountant in staat is bij zijn oordeelsvorming een moreel adequate belangenafweging te maken. Morele oordeelsvorming heeft betrekking op hoe men consequenties van te nemen beslissingen voor anderen weegt en aan verschillende belangen prioriteiten toe kent;
- de waarden die de accountant nastreeft in de relatie met de gecontroleerde. Het waardenprofiel (zoals dat in dit onderzoek wordt gehanteerd) is een maatstaf voor de voorkeur die een individu heeft voor bepaalde kenmerken van (beslissings)gedrag.

Uit een steekproef onder 50 registeraccountants is gebleken dat het gemiddelde niveau van morele oordeelsvorming van de accountants in de steekproef gemiddeld laag is in vergelijking met andere groepen en lager is dan op grond van de noodzakelijke vaardigheid op dit terrein verwacht zou mogen worden. De Accountants neigen naar een gemiddeld niveau van morele oordeelsvormingsniveau waarop bij het afwegen van belangen prioriteit gegeven wordt aan regels en voorschriften en

waarop
ging. T
account
het vert
doelstel
minder

Een exp

Het ver
en mog
account
beantwo
represen
account

Aan de g
grond v
situaties
verleid v
de belan
essentie
motiveri
bij de 8
uiteindel
groepe

a)
b)
c)

d)

Overweg
ethisch
Deze ov
heeft ter
stellen v
worden
hebben
onderha
overweg
beslissin
belangen

waarop gestreefd naar conformering aan een door de eigen omgeving geaccepteerde belangenafweging. Tevens is uit de gemeten waardenprofielen gebleken dat het te verwachten gedrag van accountants zich vooral zal kenmerken door een streven naar het voldoen aan wetten en regels en het vertonen van consistent gedrag. Het door middel van overreding en overtuiging bereiken van doelstellingen en het streven naar uitoefenen van macht bleken bij deze accountants een relatief minder belangrijke rol te spelen.

Een experimenteel onderzoek

Het vervolg van het onderzoek stond in het teken van de vraag of de persoonlijkheidskenmerken en mogelijk andere factoren, zoals opleiding en ervaring, verband houden met de wijze waarop accountants omgaan met de door de cliënt uitgeoefende druk. Om deze vraag te kunnen beantwoorden is verondersteld dat de overwegingen van accountants in conflictsituaties een representatie zijn van de wijze waarop de druk van die door de cliënt wordt uitgeoefend door de accountant wordt ervaren en zijn besluitvorming beïnvloedt.

Aan de groep van vijftig accountants is een achttal casus voorgelegd met de vraag aan te geven op grond van welke overwegingen zij tot een beslissing kwamen. De geselecteerde casus betroffen situaties waarin de accountant door de gecontroleerde min of meer onder druk gezet wordt of verleid wordt om ten gunste van hem een bepaalde beslissing te nemen die mogelijk in strijd is met de belangen van andere direct of indirect betrokken, waaronder ook de accountant zelf. Een essentieel kenmerk van het uitgevoerde onderzoek is dat voor iedere casus de vraag naar de motivering van de beslissing een open vraag is geweest. De overwegingen van alle 50 deelnemers bij de 8 casus zijn uitvoerig en systematisch geanalyseerd. Het resultaat van dit proces is dat uiteindelijk vier clusters van overwegingen zijn geïdentificeerd, waarin de uitspraken zijn gegroepeerd. Deze vier clusters zijn:

- a) belangen van gebruikers;
- b) formele aspecten (wet- en regelgeving);
- c) de relatie met de gecontroleerde en de eigen verantwoordelijkheid (interactie en verantwoordelijkheid);
- d) eigen economische belangen (commercieel belang, aansprakelijkheid).

Overwegingen van het type a en b zijn aangeduid als overwegingen refererend aan motieven uit het ethisch domein. Overwegingen van het type d refereren aan motieven uit het economisch domein. Deze overwegingen vinden met name hun oorsprong in de relatieve macht die de gecontroleerde heeft ten opzichte van de accountant door middel van het impliciet of expliciet in het vooruitzicht stellen van beloningen en sancties. Het cluster c bevat overwegingen die niet direct verwacht worden op grond van de theorie. Opvallend is dat de overwegingen in dit cluster vooral betrekking hebben op algemeen geldende principes en op het proces van discussie (argumentatie) en onderhandeling met de gecontroleerde. Gebleken is dat de accountants uit de steekproef na formele overwegingen, gemiddeld het meest aan dit type overweging refereren bij het onderbouwen van hun beslissing. Overwegingen die expliciet refereren aan belangen van gebruikers en eigen economische belangen spelen een minder grote rol.

Beslissingen en overwegingen

De door de accountants uiteindelijk genomen beslissingen in de acht casus situaties vormden niet het primaire object van onderzoek. Er kan desalniettemin worden vastgesteld dat er, gegeven de objectief gezien compromitterende voorstellen van de gecontroleerden in veel casus, vaker dan verwacht was door de deelnemers aan de wens van de gecontroleerde werd toegegeven. Mede op grond van deze bevinding is alsnog een nadere analyse uitgevoerd naar de relatie tussen overwegingen en beslissingen per casus. Uit deze analyse is gebleken dat er in veel gevallen een significant verband bestaat tussen het hanteren van bepaalde overwegingen en het al dan niet instemmen met de wens van de gecontroleerde. Opvallend hierbij is dat beslissingen om niet met de cliënt in te stemmen vaak onderbouwd worden met formele argumenten (de accountant acht het van belang dat er wet- en of regelgeving overtreden is). Beslissingen om wel toe te geven aan de cliënt worden daarentegen vaker onderbouwd met overwegingen die refereren aan het feit dat er door deze handelwijze geen (belangrijke) schade voor de belanghebbenden optreedt.

Een aantal casus had betrekking op situaties waarin:

- de gecontroleerde aandringt op een duidelijke overtreding van regelgeving en/of waarin de handelwijze van de gecontroleerde zou leiden tot schade voor belanghebbenden;
- de gecontroleerde de accountant sterk onder druk zet (bijvoorbeeld door dreiging met accountantswisseling).

Gebleken is dat accountants die in dergelijke situaties voornamelijk overwegingen uit het ethisch domein in hun oordeelsvorming betrekken, vaker uiteindelijk niet met de wens van de gecontroleerde instemmen dan accountants die hun beslissing baseren op economische of andere overwegingen.

De relatie tussen overwegingen en andere (persoonlijke)kenmerken van accountants

Over de acht casus tezamen is per accountant de verhouding bepaald tussen het aantal gebruikte overwegingen uit het ethisch domein (betrekking hebbend op wet- en regelgeving en belangen van gebruikers) en het totaal aantal overige overwegingen. De aldus berekende waarde (een percentage) per accountant is een uitdrukking van de mate waarin de accountant zich bij beslissingen in conflictsituaties baseert op adequate overwegingen. Met adequaat wordt in dit verband bedoeld voortvloeiend uit de functie van onafhankelijk controleur die de relevante belangen moet afwegen.

Vervolgens is onderzocht of de variantie van de aldus berekende waarde verklaard kon worden uit de variantie van variabelen betrekking hebbend op gemeten (persoonlijke)kenmerken van de accountants. Dit deel van het onderzoek is uitgevoerd door het berekenen van correlatiecoëfficiënten en de mogelijk gecombineerde effecten zijn onderzocht met behulp van een regressie-analyse.

Een opvallend resultaat van dit deel van het onderzoek is dat de mate waarin accountants gebruik maken van overwegingen uit het ethisch domein een positieve relatie vertoont met de omvang van de organisaties waarbij zij werkzaam zijn. Een tweede conclusie is dat de mate waarin gebruik gemaakt wordt van overwegingen uit het ethisch domein positief correleert met de score op de schaal van morele oordeelsvorming die meet in hoeverre men zich bij de morele oordeelsvorming laat leiden door wetten en regels. Er treedt een negatieve correlatie op met de score op de lagere

schaal
is in de
baseren
argume
van me

Uit de
overwe
hun ged
zijn op
negatief
het geb
conflict
van wet
in het a
relatie n
overweg
correlat
voelen, e
in conflic

De uitko
een of m
gebruikt

Een exper

Bij het o
geving m
afweging
splittings
als aanve
doel hier
en om v
conflicts
en de co

8.2

Hierna

Literatu

Er is g
conflict
account
betrokk
keuzes

schaal die meet in hoeverre men bij morele oordeelsvorming aansluiting zoekt bij wat geaccepteerd is in de sociale groep. Met andere woorden: accountants die geneigd zijn hun morele oordeel te baseren op dat wat door hun directe omgeving geaccepteerd wordt, gebruiken minder formele argumenten en refereren minder aan belangen van gebruikers, dan collega's met een hoger niveau van morele oordeelsvorming.

Uit de analyse van de relatie tussen het waardenprofiel en de mate waarin gerefereerd wordt aan overwegingen uit het ethisch domein is gebleken dat vooral de mate waarin de accountants zich in hun gedrag laten leiden door de voorkeur voor "macht" en de voorkeur "regelgeving" van invloed zijn op de gehanteerde overwegingen. Voor de factor "regelgeving" is deze relatie eenduidig negatief. Zowel de openlijke als de verborgen voorkeur voor deze waarde correleert negatief met het gebruik van overwegingen betrekking hebbend op regelgeving en belangen van gebruikers in conflictsituaties. Accountants hebben in conflictsituaties kennelijk meer moeite met het toepassen van wet- en regelgeving en het rekening houden met de belangen van gebruikers, naarmate zij zich in het algemeen prettiger voelen bij het conformeren aan regels. Voor de factor "macht" is de relatie minder eenduidig. Een openlijke streven naar macht correleert negatief met gebruik van overwegingen uit het ethisch domein, terwijl een verborgen (natuurlijke) voorkeur positief correleert. De interpretatie van dit laatste is dat accountants die, als zij zich onder druk gezet voelen, een natuurlijke voorkeur hebben voor het laten gelden van hun gezag, geneigd zijn om zich in conflictsituaties meer te baseren op overwegingen uit het ethisch domein.

De uitkomsten van de uitgevoerde regressie-analyse(s) wijzen niet op gecombineerde effecten van een of meerdere van de genoemde factoren op de mate waarin overwegingen uit het ethisch domein gebruikt worden.

Een experimentele conditie

Bij het ontwikkelen van de casus is het risico onderkend dat accountants zich in een onderzoeksomgeving mogelijk niet gemakkelijk zouden laten verleiden tot het hanteren van zuiver commerciële afwegingen bij het nemen van hun beslissing. Om deze reden heeft binnen de steekproef een splitsing plaatsgevonden in twee deelnemersgroepen. De experimentele groep kreeg onder andere als aanvullende informatie dat de test ontwikkeld was om commerciële vaardigheden te testen. Het doel hiervan was om deze groep te stimuleren om de casus zo commercieel mogelijk te benaderen en om vervolgens de invloed die uitgaat dit soort economische druk te bepalen, in de gegeven conflictsituaties. Uit de vergelijking van de overwegingen en beslissingen tussen de experimentele- en de controlegroep zijn geen significante verschillen gebleken.

8.2 Beperkingen

Hierna worden de belangrijkste beperkingen van het onderzoek weergegeven.

Literatuuronderzoek

Er is gekozen voor een geïntegreerde benadering van de problematiek van beslissingen in conflictsituaties. Dit brengt met zich mee dat theorieën op het terrein van bedrijfseconomie, accountantscontrole, psychologie, formele logica en ethiek in het literatuuronderzoek zijn betrokken. Bij dit onderzoek zijn om praktische redenen beperkingen aangebracht en subjectieve keuzes gemaakt. Deze beperkingen en keuzes hebben geleid tot de onafhankelijke variabelen die

uiteindelijk in de analyse een rol hebben gespeeld. Het is niet uitgesloten dat een andere keuze van onafhankelijke variabelen die gelijksoortige eigenschappen meten tot vergelijkbare of betere resultaten had geleid.

Ontwikkeling van de casus

De ontwikkelde casus vormen geen uitputtende verzameling van mogelijke omstandigheden van conflicterende belangen. Zij zijn voorbeelden die zodanig geconstrueerd zijn dat naar verwachting een belangrijk deel van de aspecten die in werkelijkheid een rol spelen zijn geraakt. Enkele elementen van situaties in de praktijk die uit praktische overwegingen en vanwege de aard van het instrument niet in het onderzoek zijn betrokken, zijn:

- de invloed van collegiaal overleg en supervisie: verandert de beoordeling van de situaties door overleg met andere accountants of door het intern/extern moeten afleggen van verantwoording (aan reviewers) en wat is de richting van deze invloed? Dat deze invloed een rol kan spelen is aangetoond in onderzoek van het Limperg Instituut [1990, p168 e.v.], waaruit bijvoorbeeld bleek dat accountants in de rol van reviewers geneigd waren om minder toe te geven aan gecontroleerden dan in de rol van eerst verantwoordelijk accountant;
- bedenktijd: verandert de beoordeling van de situatie indien deze beoordeling na verloop van tijd nogmaals gemeten wordt (longitudinale analyse), bijvoorbeeld na plenaire discussie of raadplegen van literatuur? In de praktijk komt het niet vaak voor dat door accountants een beslissing genomen moet worden van het gewicht waar in de casus sprake van is, zonder dat de gelegenheid bestaat op de gegeven problematiek enigszins te reflecteren.

De analyse van de uitspraken

De keuze voor het analyseren van uitspraken van accountants leidt tot onnauwkeurigheden in de meting door subjectiviteit bij de interpretatie van bepaalde uitspraken. Deze subjectiviteit is zoveel mogelijk terug gebracht door het werken met verschillende beoordelaars, maar is desondanks onvermijdelijk verbonden aan het werken met ongestructureerde enquêtes.

Het meten van overwegingen

Ten aanzien van de overwegingen van de accountants moet bedacht worden dat uit dit onderzoek uitsluitend conclusies getrokken kunnen worden op grond van de expliciet door de accountants zelf opgeschreven 'uitspraken'. Deze vormen per definitie een afgeleide, en waarschijnlijk best mogelijke benadering van hun werkelijke beweegredenen. De laatsten kunnen niet door dit type onderzoek worden achterhaald. Verschillen tussen de weergave van de overwegingen en de werkelijke motieven kunnen ontstaan door bewuste manipulatie door deelnemers (oneerlijke antwoorden) of door diverse verstoringen van semantische aard die een beperking vormen voor de mate waarin werkelijke beweegredenen verwoord (kunnen) worden. Laatstgenoemde beperking is inherent aan het type onderzoek (ongestructureerde enquête). De eerstgenoemde beperking (bewuste manipulatie) is door de experimentele conditie meetbaar gemaakt, maar niet aangetoond. Dit zou enerzijds kunnen wijzen op onvoldoende werking van deze experimentele conditie, anderzijds kan het betekenen dat zowel in de experimentele als in de controlegroep sprake is van een hoge mate van 'eerlijkheid' bij de beantwoording. Deze laatste mogelijkheid wordt waarschijnlijk geacht mede omdat de validatie van de beslissingen door middel van de beoordeling van de representativiteit van

de eigen

Kwantific

De mate
maatstaf
typologie
de onafh
mogelijk
analyse. I
aan bepa
relatie ka
de analys
benaderin
besluitvor

8.3 D

De invloed

Een van d
de omvan
gerefereer
conflictsit
meer gebr
en regelge
verklaring
op de wij
wijze waa

Sociale in

In dit ond
interactie
interactie
communi
reviews.
van acco
maatregel
Hendrick

Formele

Een conc
geven aa
overwegi
geneigd z
uitoefent

de eigen beslissing niet wijst op sociaal wenselijk beslissingsgedrag.

Kwantificering

De mate waarin accountants overwegingen van een bepaald type gebruiken is een kwantitatieve maatstaf waarmee geen gewicht wordt toegekend aan verschillende overwegingen van gelijke typologie. Een voordeel hiervan is dat deze maatstaf relatief eenvoudig gerelateerd kan worden aan de onafhankelijke variabelen in het onderzoek. Een onvermijdelijk nadeel is dat een deel van de mogelijk verklarende informatie die in de overwegingen besloten ligt, niet gebruikt wordt in de analyse. Daarnaast veronderstelt de gehanteerde methode een zekere relatie tussen het belang dat aan bepaalde overwegingen wordt gehecht en het aantal maal dat er aan gerefereerd wordt. Deze relatie kan niet zonder meer bewezen worden, echter met het oog op het exploratieve karakter van de analyse is de mate waarin bepaalde overwegingen gehanteerd worden een aanvaardbare benadering van de mate waarin accountants verschillende belangen mee laten wegen bij hun besluitvorming.

8.3 Discussie en aanbevelingen voor verder onderzoek

De invloed van het type accountantskantoor

Een van de conclusies van het uitgevoerde onderzoek is dat er een positief verband bestaat tussen de omvang van het accountantskantoor waar de deelnemers werkzaam zijn en de mate waarin gerefereerd wordt aan motieven uit het ethisch domein bij het nemen van beslissingen in conflictsituaties. De interpretatie van dit verband is dat accountants van grotere kantoren relatief meer gebruik maken van overwegingen betrekking hebbend op belangen van gebruikers en wet- en regelgeving. Hoewel de constatering van deze relatie op zich belangwekkend is, zal naar de verklaring ervan nader onderzoek verricht moeten worden. Dit onderzoek zou gericht moeten zijn op de wijze waarop verschillende accountantskantoren (groot en klein) invloed uitoefenen op de wijze waarop de accountants van de betreffende kantoren zich in conflictsituaties opstellen.

Sociale interactie

In dit onderzoek is, zoals reeds is aangegeven, geen rekening gehouden met de invloed van sociale interactie op de overwegingen en de beslissingen van de accountant. Voorbeelden van dergelijk interactie zijn: collegiaal overleg, consultatie van ervaren collega's of vaktechnische bureaus, communicatie met de Raad van Commissarissen en/of zogenaamde "audit committees" en peer-reviews. Onderzoek naar de invloed van interacties en toezicht op het proces van oordeelvorming van accountants in conflictsituaties kan het nut en wellicht de noodzaak van bepaalde te treffen maatregelen op dit gebied nader onderbouwen (zie voor een overzicht van diverse maatregelen o.a. Hendrickson en Eshpabodi [1991]).

Formele versus materiele overwegingen

Een conclusie die eveneens nadere studie behoeft is de constatering dat beslissingen om niet toe te geven aan de gecontroleerde in de casus-situatie vaker onderbouwd worden met formele overwegingen dan met andere overwegingen. Dit zou er op kunnen duiden dat accountants die geneigd zijn zich te baseren op formele overwegingen beter bestand zijn tegen de druk die de cliënt uitoefent op de onafhankelijkheid van hun oordeelsvorming. Anderzijds moet wel opgemerkt

worden dat een dergelijke wijze van besluitvorming leidt tot een starre opstelling van de accountant. Ook in gevallen waarin de normovertreding niet schadelijk is vanuit het oogpunt van de belanghebbenden zal aan het naleven van de norm worden vastgehouden. Het is onjuist om te stellen dat accountants die altijd en onvoorwaardelijk vasthouden aan de norm onafhankelijker zijn dan accountants die expliciet de positie van de belanghebbenden in hun oordeelsvorming betrekken. Deze laatsten maken een meer materiele dan formele afweging. Het is aannemelijk dat deze accountants, ook in situaties waarin de normstelling niet eenduidig is of ontbreekt, tot een uit oogpunt van de doelstelling van de controle, meer adequate belangenafweging komen dan de 'formeel' gerichte accountants. Deze hypothese zou nader onderzocht kunnen worden.

Het niveau van morele oordeelsvorming van accountants

Uit het onderzoek naar het niveau van morele oordeelsvorming blijkt dat het gemiddelde niveau van de accountants het niveau is waarop men voornamelijk zoekt naar de houvast aan wetten, regels en door de sociale omgeving aanvaarde normen in morele dilemma's. Indien we er voorsnag niet vanuit gaan dat dit veroorzaakt wordt door de aantrekkingskracht van het beroep op individuen met een bepaalde (beperkte) morele oordeelsvormingscapaciteit, betekent dit dat de vorming die de accountants op dit gebied tijdens hun opleiding en training ontvangen, niet stimuleert tot het adapteren van een hoger niveau van morele oordeelsvorming. Het verdient derhalve aanbeveling te onderzoeken op welke wijze de ontwikkeling van vaardigheden op het gebied van morele oordeelsvorming kunnen worden ingebed in opleidingen en trainingen van accountants.

De voorkeur voor normatief en consistent gedrag

De conclusie die er op neer komt dat accountants in het algemeen een natuurlijke voorkeur vertonen voor consistent en normatief gedrag, is een nadere aanwijzing voor het feit dat accountants in problemen komen in specifieke conflictsituaties die niet op grond van vergelijkbare ervaring of onbetwistbare normen zijn te benaderen. Saillant detail hierbij is dat een significant negatief verband gevonden is tussen de voorkeur voor het toepassen van wet- en regelgeving in omstandigheden waarin de accountant zich onder druk gezet voelt en de omvang van het kantoor waar de accountant werkzaam is. Uitgaande van het feit dat grotere accountantskantoren over het algemeen een meer gestructureerde en geformaliseerde werkwijze kennen, is dit een aanwijzing voor de stelling dat dit de accountant slechts tot op zekere hoogte helpt bij het nemen van beslissingen in conflictsituaties. In bepaalde situaties waarin de accountant onder grote (economische) druk staat kan het wenselijk zijn om (eveneens) in staat te zijn te zoeken naar een compromis (door het onderhandelen met de gecontroleerde) of om zonedig het gelijk af te dwingen door het aanwenden van voldoende gezag. Het is aan te bevelen nader onderzoek te doen naar de mate waarin accountantskantoren, bijvoorbeeld uit oogpunt van risico-management, dergelijke eigenschappen van accountants door middel van selectie en training kunnen en willen sturen. De gedachte hierachter is dat het effectiever is om gedrag van accountants te sturen door dit gedrag zelf te beïnvloeden dan door het indirect te beïnvloeden door dreiging met claims, sanctionering van mislagen en verhoging van verzekeringspremies.

Verantwoordelijkheid voor accountantsfraude

Een interessante vraag die in dit onderzoek onbeantwoord is gelaten is wie de verantwoordelijkheid en daarmee het risico draagt voor bewust onjuiste beslissingen van de accountant. Gesteld zou kunnen worden dat de accountant dit risico draagt en dat hij dit risico niet kan af wentelen op de

gebruiker.
trolerisico,
een zekerhe
en bewuste
die kantore
accountants

Verdere ontv

Het is reeds
betreft de an
oorzaak zijn
oordeelsvorn
gebruik mak
oordeelsvorn
niet spontaan
In de test m
gedwongen h
de analyse v
algemeen ee
accountantsc
overweginger
accountantsc
veelal terugg
de (beperkte)
hoog, als doe
zou zodanig
van de gevo
de uiteindeli
wijze een v
oplevert me
de overweg
relatie is he

accountant.
t van de
list om te
lijker zijn
betrekken.
dat deze
ot een uit
n dan de

gebruiker. Het valt niet onder het axiomatisch voorbehoud noch onder het accountantscontrole risico, omdat het hier niet gaat om een kans dat de verantwoording een fout bevat, maar om een zekerheid. Het verdient aanbeveling om te onderzoeken of het onderscheid tussen onbewuste en bewuste fouten een rol speelt in de jurisprudentie, in de arbeids- en maatschapsovereenkomsten die kantoren met accountants afsluiten en in de polissen van verzekeringsmaatschappijen die accountants dekking bieden tegen claims.

Verdere ontwikkeling van het casusinstrument

e niveau
n, regels
nog niet
uen met
g die de
tot het
eveling
morele

Het is reeds uiteengezet dat het casusinstrument qua opzet zijn beperkingen kent vooral voor wat betreft de analyse van de overwegingen die met behulp ervan zijn achterhaald. Dit kan tevens een oorzaak zijn voor de lager dan verwachte correlatie tussen het algemene niveau van morele oordeelsvorming en de mate waarin accountants bij het oplossen van specifieke accountantsdilemma's gebruik maken van bepaalde overwegingen. Bij het meten van het algemene niveau van morele oordeelsvorming worden expliciet mogelijke overwegingen aangeboden, waardoor de accountants niet spontaan of creatief behoeven te zijn in het bedenken of formuleren van deze overwegingen. In de test met accountantsdilemma's die in dit onderzoek is gebruikt, worden de deelnemers gedwongen hun eigen denkproces te beschrijven, zonder dat ideeën worden aangedragen. Zoals uit de analyse van het niveau van morele oordeelsvorming blijkt, hebben accountants over het algemeen een voorkeur voor het gebruik van formele overwegingen in algemene (niet op accountantscontrole betrekking hebbende) dilemma's. Deze formele overwegingen zijn ook de overwegingen die over het geheel genomen het meest genoemd worden bij de specifieke (aan accountantscontrole gerelateerde) dilemma's. Uit analyse is gebleken dat bij ontbrekende normen veelal teruggevallen wordt op overwegingen die refereren aan interactie met de gecontroleerde en de (beperkte) eigen verantwoordelijkheid. Dit gebeurt door zowel accountants met een relatief hoog, als door accountants met een laag niveau van morele oordeelsvorming. Het casusinstrument zou zodanig verder kunnen worden ontwikkeld dat een gesloten vragenlijst wordt gecreëerd op basis van de gevonden clusters van overwegingen. De deelnemers kunnen dan gedwongen worden om de uiteindelijk belangrijkste overwegingen te selecteren. Het mag aangenomen worden dat op deze wijze een vergelijking met de uitkomsten van algemene dilemma's een duidelijkere conclusie oplevert met betrekking tot de relatie tussen het algemene niveau van morele oordeelsvorming en de overwegingen in de professionele dilemma's. Een voorbeeld van het leggen van een dergelijke relatie is het recentelijk uitgevoerde onderzoek door Brugman en Weisfelt [1994].

ntonen
ants in
ing of
egatief
ng in
antoor
er het
ijzing
n van
grote
r een
ngen
ar de
lijke
. De
drag
ring

eid
zou
de